

■ Article ■ .....

商業施設の開発条件である調整池の評価上の地目は「宅地」か（ため池事件）

最高裁平成31年4月9日第三小法廷判決

（平成30年（行ヒ）第262号）集民第261号215頁

名古屋高裁平成30年3月23日判決（平成29年（行コ）第90号）T A I N S :  
Z 999-8402

津地裁平成29年9月11日判決（平成28年（行ウ）第6号）T A I N S : Z 999-  
8401

税理士 松岡 章夫

.....  
■ 商業施設の開発許可条件として、調整池として設けられた土地の固定資産税の  
評価上の地目は、「宅地」となるかが争われたものであり、「宅地」として評価す  
べきではないとされた事案である。

■ 関連条文：地方税法349条1項、341条5号

【事実の概要】

納税者X（原告・控訴人・上告人）は本件土地をAから相続により取得した個人  
であり、固定資産課税台帳に登録された本件土地の価格が過大であるとして、  
B県Y市に対し、地方税法に基づき行った審査の申出について、Y市が棄却する  
旨の決定（以下「本件決定」という。）をしたことから、本件決定の取消しを求め  
た事案である。

C社が山林等を開発した土地に商業施設を開発することとし、B県知事に対  
し、開発行為の許可申請をした。B県においては、一定規模以上の開発行為につ  
いては、洪水調整の方法として、調整池の設置等の措置を講ずることが義務付け  
られているところ、C社は、本件商業施設の敷地の隣接する本件土地を当時の所  
有者Aから借り受け、本件土地に調整池を設けた。

B県知事は、開発行為に伴って設けた調整池については、排水調整の必要性が  
無くなるまで、調整機能を保持することを条件として、上記申請を許可した。本  
件土地は、調整池の用に供されており、その一部を本件商業施設の従業員の駐車  
場として使用されていた。

なお、本件土地の登記上の地目は、当初は「宅地」であったが、第一審判決日  
の半月前に「ため池」に変更されている。

【判旨】

1. 第一審判旨 棄却

Xは、本件土地の現況及び利用目的に照らせば、その地目は本件商業施設とは  
別に池沼と認定されるべきである旨主張し、本件土地は本件商業施設の敷地自体  
のためではなく、下流域への洪水被害を防ぐ公共目的のため利用されているから、

本件商業施設の敷地とはその利用目的が異なる旨主張する。

しかし、本件商業施設の開発には調整池の設置等の洪水調整が義務付けられ、これによって本件土地が調整池として供されることとなっている。しかも、開発許可を受けるに際しては、洪水調整のために設置された調整池の調整機能を保持することを許可条件とされている。この経緯に照らせば、本件土地は、本件商業施設が適法に開発許可を受け、同施設が有事のための洪水調整を維持して安全に運営を継続するために必要な土地であるというべきである。そうすると、現況及び利用目的を考慮し本件土地全体としての状況に鑑みれば、本件土地は、本件商業施設の維持を果たすために必要な土地と認められる。

したがって、本件土地の地目は本件商業施設とは別に池沼と認定されるべきとする原告の主張は採用できず、本件土地を宅地として算定することに違法はない。

## 2. 控訴審判旨 棄却

控訴審は、原審を引用した上、次のように判示した。

Xは、地目の認定は、第一に現況によって認定し、それが不明の場合に土地全体（利用目的）を考慮すべきである旨主張する。しかし、評価基準

<sup>1</sup> 及び取扱要領<sup>2</sup> では、建物の敷地及びその維持若しくはその効用を果たすために必要な土地であれば、地目を「宅地」と認定することができ、本件土地は、本件商業施設が適法に開発許可を受け、同施設が有事のための洪水調整を維持して安全に運営を継続するために必要な土地であるから、本件土地を宅地として評価することに違法はない。

また、Xは本件土地の地目が「ため池」に変更されたから、その地目は「ため池」と評価すべきである旨主張するが、評価基準等は、土地の客観的な交換価値を算定し、その価値を基準に課税するという地方税法 341 条 5 号の趣旨・目的に従って策定されたものであるから、不動産の表示登記との間で地目の認定判断に相違が生じる場面があることは否定できず、不動産の表示登記の地目と異なる認定をしたことをもって、直ちに同認定が誤りであるということとはできない。

## 3. 上告審 破棄差戻し

本件土地は、本件商業施設に係る開発行為に伴い調整池の用に供することとされ、排水調整の必要がなくなるまでその機能を保持することが上記開発行為の許可条件となっているというのであるが、開発許可に上記条件が付されていることは、本件土地の用途が制限を受けることを意味するにとどまり、また、開発行為に伴う洪水調整の方法として設けられた調整池の機能は、一般的には、開発の対象となる地区への降水を一時的に貯留して下流域の洪水を防止することにあると考えられる。そうすると、上記条件に従って調整池の用に供されていることから直ちに、本件土地が本件商業施設の敷地を維持し、又はその効用を果たすために必要な土地であると評価することはできないというべきである。

したがって、本件商業施設に係る開発行為に伴い本件土地が調整池の用に供されており、その調整機能を保持することが上記開発行為の許可条件になっていることを理由に、本件土地の現況等について十分に考慮することなく、本件土地は宅地である本件商業施設の敷地を維持するために必要な土地であるとした原審の判断には、固定資産の評価に関する法令の解釈適用を誤った違法がある。

以上によれば、原審の上記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこの趣旨をいうものとして理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、本件土地のそれぞれの現況、利用目的等に照らし、評価基準によって決定される本件土地の価格を上回らないか否かについて更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すこととする。

## 【解説】

### 1. 不動産登記事務取扱手続準則

法務省民事局の通達である不動産登記事務取扱手続準則は、その第68条において、土地の地目の判定について、「土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的にわずかな差異の存するときでも、土地全体としての状況を観察して定めるものとする」としている。そして、宅地については、「建物の敷地及びその維持若しくは効用を果すために必要な土地」とし、池沼については、「かんがい用水でない水の貯留池」と定めている。

Xは、控訴審において、法務局に地目変更の申請をしたところ、本件土地の地目は「ため池」に変更されたから、本件土地の地目は「ため池」と評価すべきである旨主張した。しかし、高裁は、「取扱要領における地目の定義は、不動産登記事務取扱手続準則に準ずるものとされているから、不動産の表示登記における地目と取扱要領に基づく地目の認定は、通常、一致しているはずである。もっとも、不動産の表示登記は、国民の権利の保全を図り、もって取引の安全と円滑に資することを目的とするものである（不動産登記法第1条）のに対し、評価基準及びそれに基づく取扱要領は、土地の客観的な交換価値を算定し、その価値を基準に課税するという地方税法341条5号の趣旨・目的に従って策定されたものであるから、両者の間で地目の認定判断に相違が生じる場面があることは否定できず、不動産の表示登記の地目と異なる認定をしたことをもって、直ちに同認定が誤りであるということとはできない」とした。

これに対して最高裁は、「評価基準は、土地の地目の別に評価の方法を定め、これに従って土地の評価をすべきこととし、上記地目は、当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、土地全体としての状況を観察して認定することとしている。そして、上記地目のうち宅地とは、建物の敷地のほか、これを維持し、又はその効用を果たすために必要な土地をも含むものと解される。」として、本件土地は、「本件商業施設に係る開発行為に伴い調整池の用に供することとされ、排水調整の必要がなくなるまでその機能を保持することが上記開発行為の許可条件となっ

ているというのであるが、開発許可に上記条件が付されていることは、本件各土地の用途が制限を受けることを意味するにとどまり、また、開発行為に伴う洪水調整の方法として設けられた調整池の機能は、一般的には、開発の対象となる地区への降水を一時的に貯留して下流域の洪水を防止することにあると考えられる。そうすると、上記条件に従って調整池の用に供されていることから直ちに、本件各土地が本件商業施設の敷地を維持し、又はその効用を果たすために必要な土地であると評価することはできないというべきである。したがって、本件商業施設に係る開発行為に伴い本件各土地が調整池の用に供されており、その調整機能を保持することが上記開発行為の許可条件になっていることを理由に、…土地の現況等について十分に考慮することなく、本件土地を宅地と評価したことは違法だとした。

筆者も、固定資産税の土地の評価に当たっては、土地の現況及び利用目的に重点を置き、土地全体としての状況を観察して認定することが適正と考える。控訴審の判断は、土地の効用や開発条件など周辺に重きを置いたものであり、適切ではなく、最高裁の土地の現況及び利用目的に重点を置いた判断は首肯できる。

## 2. 相続税評価のケース

では、本件土地が相続税課税上の評価となった場合には、どのように考えるべきかを検討する。

まず、国税庁の定める「財産評価基本通達」（以下、「評基通」という。）7《土地の評価以上の区分》本文では、「土地の価額は…地目の別に評価する。ただし、一体として利用されている一団の土地が2以上の地目からなる場合には、その一団の土地は、そのうちの主たる地目からなるものとして、その一団の土地ごとに評価するものとする」と定めている。この地目として、宅地、池沼が挙げられている。

また、「いずれか2以上の地目の土地が隣接しており、その形状、地積の大小、位置等からみてこれらを一団として評価することが合理的と認められる場合には、その一団の土地ごとに評価するものとする」と規定している。

さらに、評基通7(注)において、「地目の判定は、不動産登記事務取扱手続準則第68条及び第69条に準じて行う」とある。

したがって、本件土地は、不動産登記上、「ため池」であり、不動産登記事務取扱手続準則に準じて評価を行うという相続税評価の原則からすれば、本件土地は「池沼」として評価することになろう。ただし、一体として利用されている一団の土地が2以上の地目からなる場合には、その一団の土地は、そのうちの主たる地目（本件では宅地となろう。）からなるものとして、その一団の土地ごとに評価するのであるから、「宅地」として評価すると判断されなくはない。一体として利用されているかどうかであるが、最高裁の判断した事実によると、実際には、調

整池の用に供されており、商業施設と一体として利用しているとは言えないものと考えられる。したがって、「池沼」として評価することに問題はないだろう。

また、いずれか2以上の地目の土地が隣接しており、その形状、地積の大小、位置等からみてこれらを一団として評価することが合理的と認められる場合には、その一団の土地ごとに評価するのであるが、これには当たらないものと考えられるから、「池沼」として評価することには変わりはない。

実際に相続税の評価をする上では、地域にもよるが、商業施設があるということで、市街化区域内の池沼として検討してみる。

評基通62では、「池沼及び池沼の上に存する権利の価額は、7-2《評価単位》及び57《評価の方式》から60-4《土地の上に存する権利が競合する場合の賃借権又は地上権の評価》までの定めを準用して評価する。」とある。ちなみに、評基通57から60-4は、原野及び原野の上に存する権利の節である。したがって、本件土地は平地にあるということなので、いわゆる宅地比準方式となろう（評基通57(2)、市街地原野 比準方式又は倍率方式）。本件土地が宅地であるとした場合の評価額から、本件土地を「ため池」から宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する金額を控除して評価することになる。

さらには、開発許可に条件として本件土地の用途が制限を受けていること、すなわち調整池以外への用途変更は原則として認められないものと考えられ、その事情を相続税評価に考慮すべきかどうかを検討する必要がある。この点に関して、香取稔税理士は、この最高裁の事案を参考にした事例解説において、「本件調整池は、開発許可時にその用途等に制限が付されていますから、原則としてその制限の程度に応じ、(宅地比準、筆者挿入)の評価方法により評価した価額から減額評価するのが相当と考えます。」<sup>3</sup>としている。

#### 【検討課題】

1. 固定資産税課税上の評価地目と相続税評価の評価地目が異なる場合はあるか。
2. 異なる場合にそれは許されるのか。

以上

- 
- 1 地方税法388条1項に基づき総務大臣が定める評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続（固定資産評価基準、以下「評価基準」という。）
  - 2 Y市においては、評価基準及びこれに基づいて作成された土地評価事務取扱要領（以下「取扱要領」といい、評価基準と併せて「評価基準等」という。）
  - 3 香取稔「＜税務相談＞資産税《物流施設の開発行為に伴い設置が義務付けられた調整池の評価》」税務通信3618号、令和2年8月24日